

# ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ

© 2015 ВЛАДИЧИН М. Б., СТРУК Н. С.

УДК 657.347.7:339.5/001.18

## Владичин М. Б., Струк Н. С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення

Стаття присвячена проблемам організації обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств. Оцінено стан і виокремлено основні напрями покращення організації обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств в Україні. Результати дослідження показали, що облікова політика сприймається у тісному взаємозв'язку з процесом організації обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств. Тому авторами розкрито організаційні, методичні та технічні аспекти облікового процесу зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств, що дало можливість надати рекомендації з організації обліку для максимально ефективного управління нею. З'ясовано взаємозв'язок елементів облікової політики з етапами організації облікового процесу. Розглянуто форми організації обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств України, оскільки запорукою їх фінансової стабільності є достовірність показників обліку та своєчасність реєстрації експортно-імпорتنих операцій.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, експорт, зовнішньоекономічна діяльність, імпорт, облікова політика, організація обліку.

**Рис.:** 7. **Бібл.:** 10.

**Владичин Марія Богданівна** – аспірантка, кафедра обліку і аудиту, Львівський національний університет ім. І. Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79000, Україна)

**E-mail:** marisha\_@i.ua

**Струк Наталія Семенівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Львівський національний університет імені І. Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79000, Україна)

**E-mail:** natali.struk@gmail.com

УДК 657.347.7:339.5/001.18

UDC 657.347.7:339.5/001.18

## Владичин М. Б., Струк Н. С. Организация учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий: состояние и перспективы улучшения

## Vladychyn M. B., Struk N. S. Organizing the Accounting for the Foreign Economic Activities of Trade Enterprises: Status and Prospects for Improvement

Статья посвящена проблемам организации учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий. Оценено состояние и выделены основные направления улучшения организации учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий в Украине. Результаты исследования показали, что учетная политика воспринимается в тесной взаимосвязи с процессом организации учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий. Поэтому авторами раскрыты организационные, методические и технические аспекты учетного процесса внешнеэкономической деятельности торговых предприятий, что позволило дать рекомендации по организации учета для максимально эффективного управления ею. Выявлена взаимосвязь элементов учетной политики с этапами организации учетного процесса. Рассмотрены формы организации учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий Украины, поскольку залогом их финансовой стабильности является достоверность показателей учета и своевременность регистрации экспортно-импортных операций.

The article is aimed at the problems of organizing the accounting for the foreign economic activities of trade enterprises. Their status has been estimated as well as the main directions of improving the organization of accounting for the foreign economic activity of trade enterprises in Ukraine have been allocated. Results of the study showed that accounting policy is perceived as being closely related to the process of organizing the accounting for foreign economic activities of trade enterprises. Therefore the authors have disclosed organizational, methodological and technical aspects of the accounting process in terms of the foreign economic activity of trading enterprises, which helped to give recommendations on organization of accounting for the most effective management of such activity. Relationship of elements of accounting policy with the stages of organization of accounting process has been determined. Forms of organizing the accounting for the foreign economic activities of trade enterprises in Ukraine were considered, because accuracy of their indicators and timeliness in registration of export-import operations guaranties their financial stability.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, экспорт, внешнеэкономическая деятельность, импорт, учетная политика, организация учета.

**Key words:** bookkeeping, export, foreign economic activity, import, accounting policy, organizing the accounting.

**Рис.:** 7. **Библ.:** 10.

**Рис.:** 7. **Библ.:** 10.

**Владичин Марія Богданівна** – аспірантка, кафедра учета и аудита, Львовский национальный университет им. И. Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79000, Украина)

**E-mail:** marisha\_@i.ua

**Струк Наталія Семеновна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита, Львовский национальный университет им. И. Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79000, Украина)

**E-mail:** natali.struk@gmail.com

**Vladychyn Mariia B.** – Postgraduate Student, Department of Accounting and Auditing, Ivan Franko National University of Lviv (vul. Universytetska, 1, Lviv, 79000, Ukraine)

**E-mail:** marisha\_@i.ua

**Struk Nataliya S.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Ivan Franko National University of Lviv (vul. Universytetska, 1, Lviv, 79000, Ukraine)

**E-mail:** natali.struk@gmail.com

Стратегія розвитку зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) підприємства, насамперед, залежить від структури системи управління, визначених пріоритетних цілей адміністрації, рівня професіоналізму працівників, облікової інформації. Правильно визначені

стратегічні орієнтири дозволяють передбачати і враховувати можливі ризики від провадження зовнішньоекономічних операцій. Тому оцінювання стану й окреслення можливих перспектив покращення організації обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельного

підприємства (ОЗЕДТП) вважаємо актуальним напрямом дослідження, оскільки запорукою його фінансової стабільності є достовірність показників обліку та своєчасність реєстрації експортно-імпортних операцій.

Різні аспекти організації бухгалтерського ОЗЕДТП досліджують вітчизняні вчені: К. П. Боримська, Р. В. Варічева, Ю. А. Верига, Л. І. Жидеева, О. Л. Зелінська, О. В. Карпенко, Л. І. Саченок, А. П. Ходико, Н. В. Хоменко та інші. Проте окремі проблемні питання залишаються дискусійними, зокрема, потребує вдосконалення підхід до формування елементів облікової політики стосовно регламентування операцій, пов'язаних із експортом та імпортом товарів.

Метою статті є оцінка стану та виокремлення основних напрямів покращення організації ОЗЕДТП в умовах нестабільних ринкових відносин в Україні. Відповідно до визначеної мети поставлено такі завдання:

- ✦ розкрити організаційні, методичні та технічні аспекти облікового процесу зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств (ЗЕДТП);
- ✦ дослідити чинники, які впливають на формування облікової політики стосовно експортних та імпортних операцій із товарами;
- ✦ визначити взаємозв'язок елементів облікової політики щодо ЗЕДТП із етапами організації облікового процесу;
- ✦ розглянути форми організації ОЗЕДТП України.

Відомо, що процес організації обліку на підприємстві безпосередньо впливає на формування облікової політики. Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під обліковою політикою розуміється «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1]. Окрім цього, Міністерством фінансів України визначено, що «облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві» [2]. За розпорядчим внутрішнім документом облікова політика підприємства відображається у «Положенні про облікову політику», де зазначають методику та розкривають організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку.

Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу: організаційні, методичні, технічні. Оскільки регламентованим, згідно із законодавством, є фінансовий облік, тому обґрунтуємо саме його особливості організації в контексті формування елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями з товарами (рис. 1).

За об'єкт дослідження нами обрано процес організації обліку ЗЕД у ТзОВ «Марком Захід» та ПП «Укрриба». Організаційна структура ТзОВ «Марком Захід» є максимально спрощеною, оскільки загальна кількість штатних одиниць становить 2,75. Тому недоречно вносити зміни до такої структури, адже загальна кількість штатних одиниць відповідає обсягу діяльності підприємства.

Деяка інша ситуація на ПП «Укрриба»: згідно із штатним розписом загальна кількість штатних одиниць становить 39. Проте в штатному розписі відсутній поділ працівників за відділами, а також немає посади юриста, інспектора з кадрів та економіста. Тому організаційна структура ПП «Укрриба» потребує вдосконалення за напрямами, рекомендованими на рис. 2.

Пропоноване виокремлення центрів відповідальності надасть можливість менеджерам самостійно приймати рішення та відповідати за їх наслідки; забезпечить ведення обліку, бюджетування та формування внутрішньої звітності за центрами відповідальності на торговельних підприємствах. Схематично організацію діяльності центрів відповідальності торговельного підприємства в управлінському обліку зображено на рис. 3.

Методичну складову облікової політики доречно характеризувати за допомогою опису:

- 1) основних положень облікової політики – доцільний для користувача, не знайомого з вітчизняними правилами ведення бухгалтерського обліку (наприклад, підприємства з іноземними інвестиціями);
- 2) відхилень від загальних правил, спричинених веденням обліку з урахуванням специфіки організації торговельної діяльності.

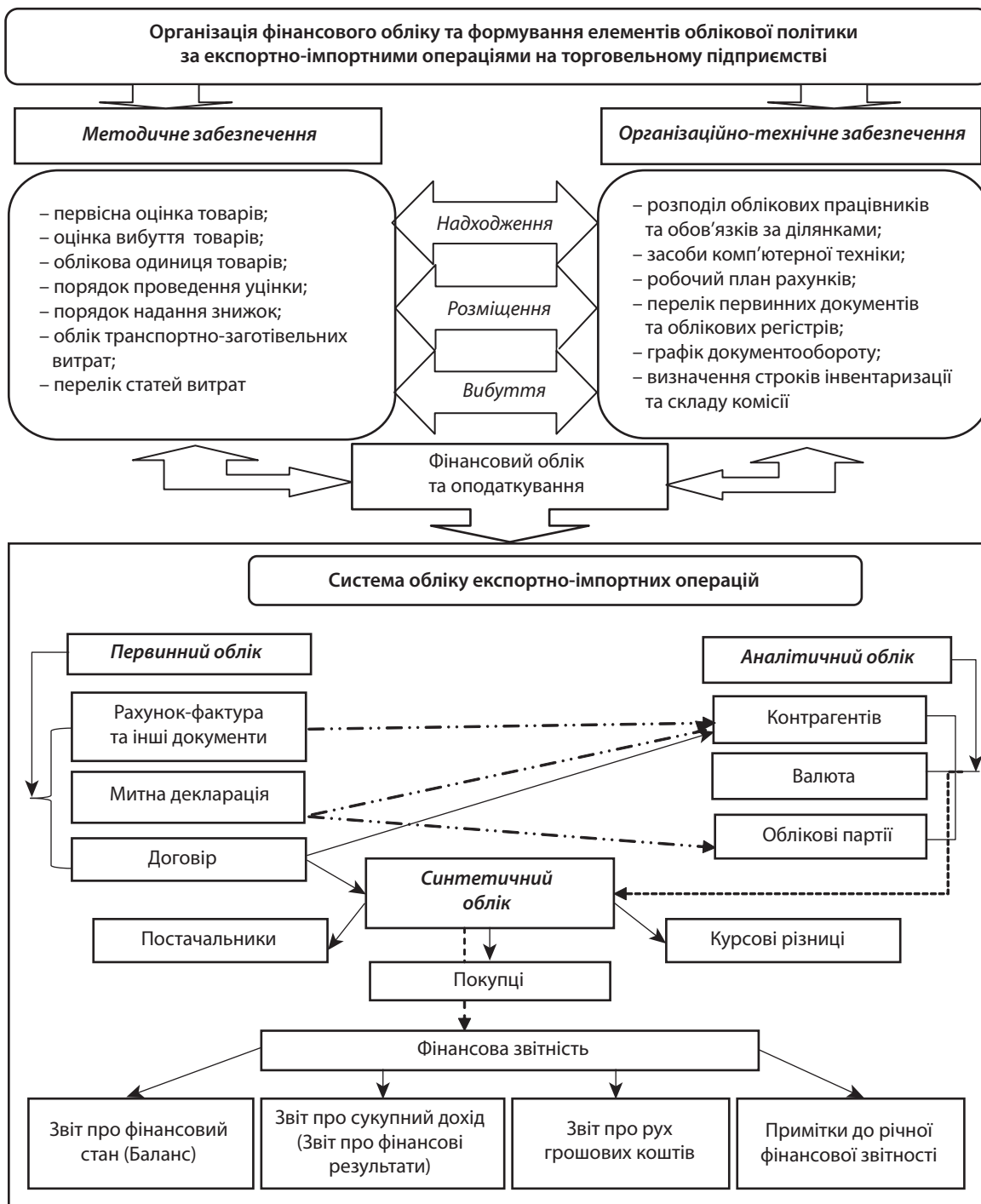
На формування методичної складової облікової політики впливають групи чинників (рис. 4).

Саме під їхнім впливом відбувається організація та методичне забезпечення ОЗЕДТП. Важливим в організації ОЗЕДТП є технічний аспект, за допомогою якого забезпечується реалізація методичної частини та комплексу процедур, що входять до нього. Зокрема, під час дослідження встановлено, що у ТзОВ «Марком Захід» та ПП «Укрриба» організація обліку експортних та імпортних операцій привела до розроблення робочого плану рахунків із деталізацією за субрахунками різного порядку. Це надало можливість інтегрувати рахунки фінансового й управлінського обліку. Документування таких операцій здійснюється з використанням певних документів (рис. 5).

Зауважимо, що перелік наведених документів невичерпний, тому що торговельні підприємства можуть документувати й інші види операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які вимагатимуть відповідного документального оформлення із дотриманням обов'язкових реквізитів.

Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій із товарами є розробка та затвердження графіку документообігу, адже він суттєво впливає на своєчасність та обґрунтованість управлінських рішень [6, с. 79–80]. Відповідно до запропонованої організаційної структури (див. рис. 2) пропонуємо схему організації документообороту (рис. 6).

Окрім робочого плану рахунків, графіку документообороту, директорами ТзОВ «Марком Захід» та ПП «Укрриба» було визначено терміни інвентаризації. Проведення її на всіх етапах товарного руху та за місцями зберігання є доцільним, адже дозволяє вжити заходів для ліквідації виявлених недостач товарів. Врахо-



**Рис. 1. Організація фінансового обліку та формування елементів облікової політики за експортно-імпортними операціями на торговельних підприємствах**

**Джерело:** розроблено авторами на основі [6, с. 75; 8, с. 153; 9, с. 26].

вуючи особливості такої інвентаризації, зокрема те, що вартість товарів може змінюватися залежно від форми оплати та часу здійснення фактичного контролю, на торговельному підприємстві повинна бути постійно діюча комісія [5, с. 81].

Розглянуті організаційні, методичні та технічні аспекти ОЗЕДТП дають можливість репрезентувати взаємозв'язок облікової політики та організації обліку ЗЕДТП (рис. 7).

Попри те, що облікова політика підприємства апріорі сприймається в тісному взаємозв'язку з процесом ор-

ганізації обліку, при дослідженні організації ОЗЕДТП вартим уваги є також вибір форми ведення бухгалтерського обліку. В Україні торговельні підприємства, які здійснюють ЗЕД, використовують: меморіально-ордерну, журнальну, спрощену та автоматизовану форми.

Під час дослідження було встановлено, що ТзОВ «Марком Захід» для відображення експортно-імпортних операцій в обліку використовують журнально-ордерну форму обліку, яка була вперше описана у 1946 р. Її перевагою є використання шахматного принципу побудови облікового регістру, що посилює контрольну функцію

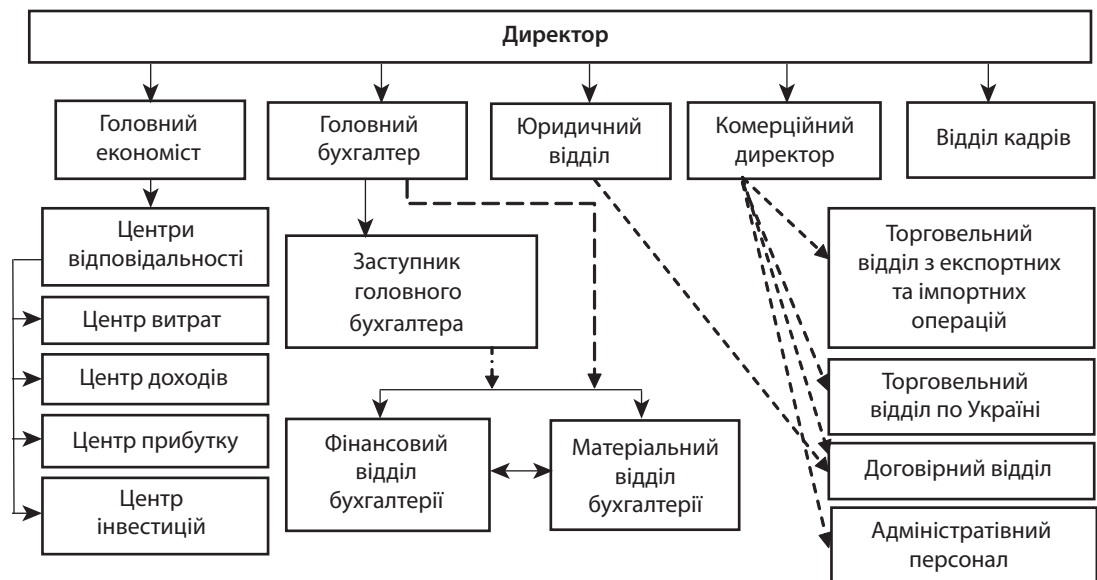


Рис. 2. Удосконалення організаційної структури торговельного підприємства ПП «Укрриба»

Джерело: розроблено авторами.

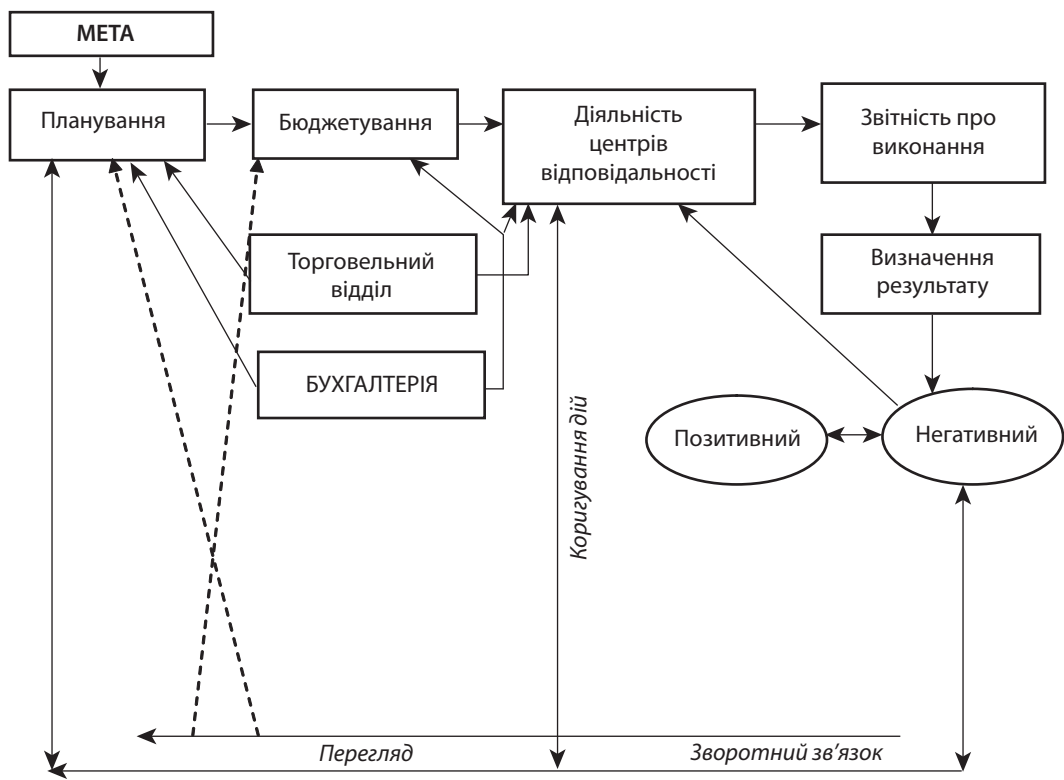


Рис. 3. Організація діяльності центрів відповідальності на торговельному підприємстві

Джерело: розроблено авторами на основі [3, с. 47 – 48; 7, с. 140].

обліку і значно зменшує кількість записів. Проте, такої формі обліку властиві недоліки, що робить її незручною і непридатною для використання в умовах автоматизованих облікових робочих місць. В умовах активного застосування комп'ютерних технологій автоматизована форма обліку є найбільш перспективною. Таку форму обліку використовує ПП «Укрриба», що дозволяє ефективно вирішувати завдання аналітичного й синтетичного обліку. Саме форма організації обліку має істотний вплив на достовірність показників звітності, податко-

вих розрахунків та аналізу критеріїв результативності діяльності підприємства.

### ВИСНОВКИ

Авторами оцінено стан і виокремлено основні напрями покращення організації ЗЕДТП в Україні. Зокрема розкрито організаційні, методичні та технічні аспекти облікового процесу ЗЕДТП, що дало змогу надати рекомендації щодо організації ОЗЕДТП для управління нею максимально ефективно. Досліджено чинники, які



**Рис. 4. Чинники, які впливають на облікову політику торговельного підприємства**

Джерело: розроблено авторами.

впливають на формування облікової політики у контексті експортних та імпорتنих операцій із товарами, що дозволило комплексно підійти до фінансового та управлінського обліку як цілісної інформаційної системи підприємства. З'ясовано взаємозв'язок елементів облікової політики із етапами організації облікового процесу, Розглянуто форми організації ЗЕДТП та виокремлено автоматизовану як найбільш перспективну.

Перспективою подальших досліджень є вдосконалення методики обліку експортно-імпорتنих операцій ЗЕДТП України. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12/conv>
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27 червня 2013 року № 635 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876)



**Рис. 5. Документування експортно-імпортних операцій на торговельних підприємствах**

Джерело: розроблено авторами на основі [4, с. 70; 10, с. 398].

	Створення та оформлення документів	Перевірка документів	Обробка документів	Передача документів до архіву
<b>Виконавці</b>	Юридичний відділ	Фінансовий відділ бухгалтерії	Фінансовий відділ бухгалтерії	Заступник головного бухгалтера
	Договірний відділ	Матеріальний відділ бухгалтерії	Матеріальний відділ бухгалтерії	Комерційний директор
			Торговельний відділ	
<b>Період</b>	До 2-х днів із моменту отримання замовлення	У день надходження документів	До 3-х днів із моменту надходження документів	До 2-х тижнів після подання річного фінансового звіту

**Рис. 6. Організація документообороту в ОЗЕДТП**

Джерело: розроблено авторами.

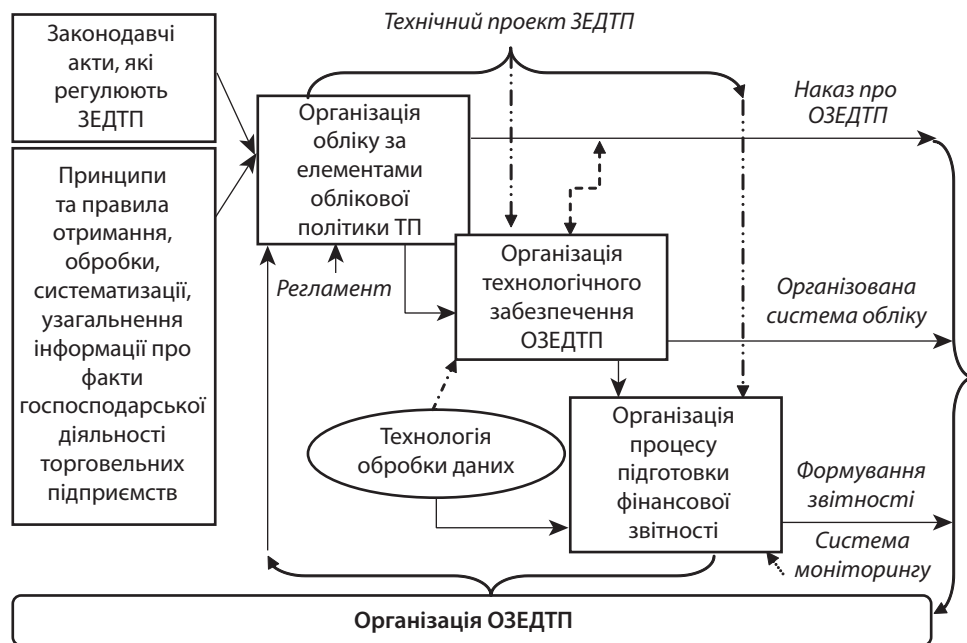


Рис. 7. Взаємозв'язок елементів облікової політики з етапами організації ОЗЕДТП

Джерело: розроблено авторами.

**3. Вербовета С. Г.** Формування центрів відповідальності в системі бюджетування / С. Г. Вербовета // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – Т. 3, № 3. – С. 46 – 49.

**4. Гриценко О. М.** Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів на підприємствах ресторанного господарства / О. М. Гриценко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 2 (45). – С. 64 – 71.

**5. Євдокимов В. В.** Внутрішній контроль операцій експорту та імпорту товарів / В. В. Євдокимов, В. Т. Венцель // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2011. – № 3 (24). – С. 79 – 84.

**6. Іваненко В. О.** Особливості організації бухгалтерського обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах / В. О. Іваненко, А. В. Мейш // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63). – С. 75 – 82.

**7. Іванечко П. М.** Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат / П. М. Іванечко // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 139 – 143.

**8. Писарчук О. В.** Послідовність формування облікової політики бюджетних установ / О. В. Писарчук, С. В. Жулій // Вісник СумДУ. – 2011. – № 3. – С. 151 – 156.

**9. Хоменко Н. В.** Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/367/1/Карпенко%20O.B.%20Монограф\\_я%20248\\_400.pdf](http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/367/1/Карпенко%20O.B.%20Монограф_я%20248_400.pdf)

**10. Чирка Д. М.** Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д. М. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 1 (19). – С. 393 – 400.

## REFERENCES

Chyrka, D. M. "Dokumentuvannya na pidpriemstvakh zovnishnyoeconomichnoi diialnosti" [Documentation in Foreign Trade]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, no. 1 (19) (2011): 393-400.

Hrytsenko, O. M. "Rol dokumentoobihu u stvorenni efektyvnoi systemy obliku zapasiv na pidpriemstvakh restorannoho

hospodarstva" [The role of the document to create an effective system of accounting for inventories at restaurants and catering enterprises]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, no. 2 (45) (2012): 64-71.

Ivanenko, V. O., and Meish, A. V. "Osoblyvosti orhanizatsii bukhgalterskoho obliku finansovykh rezultativ na torhovelykh pidpriemstvakh" [Features of accounting of financial results in commercial workplaces]. *Visnyk ZhDTU*, no. 1 (63) (2013): 75-82.

Ivanechko, P. M. "Oblik vytrat za «mistsiamy vynyknennia» ta za «tsentramy vidpovidalnosti» iak osnova pobudovy upravlinskoho obliku vytrat" [Accounting for the cost of "places of origin" and for the "centers of responsibility" as the basis of construction management accounting costs]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no. 2 (2009): 139-143.

Khomenko, N. V., Karpenko, O. V., and Veryha, Yu. A. "Tovarni zapasy: problemy obliku, kontroliu ta zvitnosti" [Commodity stocks: the problem of accounting, control and reporting]. [http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/367/1/Карпенко%20O.B.%20Монограф\\_я%20248\\_400.pdf](http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/367/1/Карпенко%20O.B.%20Монограф_я%20248_400.pdf)

[Legal Act of Ukraine] (2013). [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876)

[Legal Act of Ukraine] (1991). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12/conv>

Pysarchuk, O. V., and Zhulii, S. V. "Poslidovnist formuvannya oblikovoi polityky biudzhetykh ustanov" [The sequence of formation of accounting policy of budgetary institutions]. *Visnyk SumDU*, no. 3 (2011): 151-156.

Verbovetska, S. H. "Formuvannya tsestriv vidpovidalnosti v systemi biudzhetuвання" [Formation of responsibility centers in the system of budgeting]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, vol. 3, no. 3 (2011): 46-49.

Yevdokymov, V. V., and Ventsel, V. T. "Vnutrishnii kontrol operatsii eksportu ta importu tovariv" [Internal control operations of export and import goods]. *Visnyk Donbaskoi derzhavnoi mashynobudivnoi akademii*, no. 3 (24) (2011): 79-84.